



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 3

GZ. RV/0458-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 4. Februar 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Gerhard Friedl, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 29. Jänner 2002 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 nach in Graz durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Körperschaftsteuer 1999 wird gemäß § 200 BAO endgültig festgesetzt mit:

Abgabenschuld in Schilling	1,374.528,00
Abgabenschuld in Euro	99.890,84
Bisherige Vorschreibung laut angefochtenem Bescheid in Schilling	2.107.908,00
Bisherige Vorschreibung laut angefochtenem Bescheid in Euro	153.187,65
Abgabengutschrift gegenüber angefochtenem Bescheid in Schilling	733.380,00
Abgabengutschrift gegenüber angefochtenem Bescheid in Euro	53.296.80

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung gegenüber der *Berufungsvorentscheidung* festgesetzten *Mehrbetrages* der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) hat in der Körperschaftsteuererklärung 1999 die Anrechnung von ausländischer Steuer in Höhe von 74.393,00 S geltend gemacht.

Laut Beilage zur Körperschaftssteuererklärung 1999 ist in diesem Betrag ein Anrechnungsvortrag (kanadische Quellensteuer für Lizenzeinkünfte im Ausmaß von 10% der Einkünfte) aus dem Jahre 1998 in Höhe von 35.779,00 S enthalten.

Die Einkünfte aus dieser Quelle für 1999 betrugen 386.140,00 S.

Mit dem angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid vom 29. Jänner 2002 wurde der Anrechnungsvortrag aus 1998 in Höhe von ATS 35.779,-- abgelehnt.

Begründet wurde dies damit, dass eine im Jahr des Zuflusses der ausländischen Einkünfte steuerlich unverwertbare ausländische Quellensteuer nicht auf spätere Veranlagungszeiträume vorgetragen werden könne.

Des weiteren beantragte die Bw. die Absetzung eines Forschungsfreibetrages gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1998 (18% von 19.965.594,00 S) in Höhe von 3.593.807,00 S, welcher mit dem angefochtenen Bescheid ebenfalls nicht anerkannt wurde.

Begründet wurde dies damit, dass ein Nachweis über den volkswirtschaftlichen Wert der Erfindung nicht vorliege und daher eine Anerkennung des Forschungsfreibetrages vorläufig unterbleibe.

Der angefochtene Bescheid wurde gemäß § 200 BAO vorläufig erlassen.

In der Folge wurde Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1999 eingebracht.

a)

Darin wurde vorgebracht, dass die Betriebsausgaben des Jahres 1999 um 947,71 € (13.041,00 S) zu kürzen seien. Bei diesem Betrag handle es sich um nicht abgezogene Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Kleinbusses Renault Espace.

Gleichzeitig sei gegen den Umsatzsteuerbescheid 1999 Berufung eingebracht worden, mit welcher die Anerkennung dieser Vorsteuern beantragt worden sei.

In der Folge berücksichtigte das Finanzamt die genannten Vorsteuern in der

Berufungsvorentscheidung vom 26. April 2002 betreffend den Umsatzsteuerbescheid 1999.

b)

Weiters wurde die Nichtanerkennung des beantragten Forschungsfreibetrages und die Vorläufigkeit des angefochtenen Bescheides bekämpft.

Ein Grund für die Vorläufigkeit des Bescheides sei nicht gegeben, da auch in den vorangegangenen Jahren auf Grund von ministeriellen Bescheinigungen ein Forschungsfreibetrag zu gewähren gewesen sei.

Es wurde begehrt, den bekämpften Bescheid entweder dem Grunde nach aufzuheben oder zumindest in einen vorläufigen Bescheid unter gleichzeitiger Anerkennung des Forschungsfreibetrages in Höhe von € 261.172,14 (3.593.807,00 S) abzuändern.

c)

Des Weiteren wurde die Ablehnung des Anrechnungsvortrages kanadischer Quellensteuer aus dem Jahr 1998 im Zusammenhang mit kanadischen Lizenzeinkünften bekämpft.

In den negativen Einkünften des Jahres 1998 seien positive kanadische Lizenzeinkünfte enthalten gewesen, für die in Kanada Quellensteuer zu entrichten gewesen sei.

Auf Grund des negativen Gesamtergebnisses 1998 sei eine Anrechnung im Körperschaftsteuerbescheid 1998 unterblieben.

Nach Ansicht der Bw. sei eine Verweigerung des Anrechnungsvortrages im DBA Österreich – Kanada nicht gedeckt, da dieses dem OECD-Musterabkommen folge.

Die Zulässigkeit des Anrechnungsvortrages sei dem österreichischen Ertragsteuerrecht immanent, da es sowohl den periodenfremden Verlustausgleich durch Verlustvortrag als auch die konsequente Vermeidung einer Mehrfachbesteuerung von Einkünften im In- und Ausland zum Prinzip erhoben habe.

Auf Grund der Schmälerung des im Übrigen uneingeschränkten Verlustvortrages um den Betrag der positiven kanadischen Einkünfte würden diese im Jahr 1998 der kanadischen und im Jahr 1999 der österreichischen Besteuerung unterworfen werden.

Bis dato liege lediglich eine einzige Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Zulässigkeit des Anrechnungsvortrages ausländischer Quellensteuern vor (VwGH 20.4.1999, 99/14/0012, ÖSTZB 1999, 696 f).

Diese Entscheidung, die zum Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Japan ergangen sei

und die Zulässigkeit des Anrechnungsvortrages verneinte, stütze ihre ablehnende Begründung ausschließlich auf eine im DBA Österreich-Kanada nicht enthaltene, besondere Formulierung des Art. 19 Abs. 2 DBA Österreich-Japan.

In der einschlägigen Fachliteratur sei daher darauf hingewiesen worden, dass dieser Entscheidung entnommen werde könne, dass im Sinne des obersten Zieles eines Doppelbesteuerungsabkommens, nämlich der Vermeidung einer Doppelbesteuerung, die Zulässigkeit des Anrechnungsvortrages prinzipiell gegeben sei, insbesondere in allen Fällen (so auch nach dem DBA Österreich-Kanada), in denen Österreich dem OECD-Musterabkommen folge. Diesbezüglich wurde auf Art. 23 Abs. 2 lit. a des DBA Österreich-Kanada, welcher Art. 23 des OECD-Musterabkommen entspreche, verwiesen.

Die Bw. zitierte eine Reihe von Abhandlungen, die sich mit diesem Thema auseinander setzten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. April 2002 wurde dem Berufungsbegehren hinsichtlich des Forschungsfreibetrages (Punkt b) und der Gewinnerhöhung infolge Anerkennung von Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Betrieb des Kleinbusses Renault Espace (Punkt a) stattgegeben.

Zuvor wurde eine Bescheinigung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit vom 15. März 2002 Gz.: 42800/668-VI/2a/01 vorgelegt, wonach die Bw. im Jahr 1999 Aufwendungen für Erfindungen von volkswirtschaftlichen Wert in Höhe von 1.694.410,30 € getätigt hat.

Hinsichtlich des Anrechnungsvortrages (Punkt c) wurde das Berufungsbegehren abgewiesen. Begründet wurde dies damit, dass eine Doppelbesteuerung nur vorliegen könne, wenn dieselben Einkünfte aus *derselben Besteuerungsperiode* desselben Steuerpflichtigen in beiden Vertragsstaaten besteuert würden.

Die Bedingung derselben Besteuerungsperiode sei aber im Gegenstandfall nicht erfüllt. Wenn kein entsprechendes Besteuerungssubstrat im Ansässigkeitsstaat (Österreich) vorliege, gehe die Anrechnung der ausländischen Quellensteuer verloren.

In der Folge wurde hinsichtlich der Zulässigkeit des Anrechnungsvortrages der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Begründet wurde der Antrag im Wesentlichen mit dem bisherige Vorbringen und wurde auf die unterschiedliche Textierung in den DBA Japan und Kanada verwiesen, mit der sich das Finanzamt nicht auseinandergesetzt habe.

Im Laufe des Berufungsverfahrens hat eine abgabenbehördliche Prüfung stattgefunden, die auch das Jahr 1999 umfasste und wurde unter Tz. 29 des Betriebsprüfungsberichtes vom 1. September 2003 festgestellt, dass die betriebliche Veranlassung von Zahlungen in Höhe von 1,468.005,00 S an die S. International in Südafrika nicht nachgewiesen werden konnte, weshalb diese keine Betriebsausgaben darstellten und folglich außerbilanziell dem Gewinn des Jahres 1999 hinzuzurechnen seien.

Mit Vorhalt vom 1. Oktober 2003 wurde die Bw. vom unabhängigen Finanzsenat zur Stellungnahme hinsichtlich dieses Punktes innerhalb einer Frist von einem Monat aufgefordert. In der Folge wurde die Frist mündlich bis 15. Dezember 2003 verlängert.

In einem Ansuchen um weitere Fristverlängerung vom 12. Dezember 2003 wurde lediglich bekanntgegeben, dass diese Zahlungen nach dem gegenwärtigen Wissenstand im Zusammenhang mit dem Betrieb einer von den südafrikanischen Behörden nicht genehmigten Außenstelle in Südafrika stünden.

Mit Stellungnahme vom 8. Jänner 2004 teilte die Bw. schließlich mit, dass es ihr trotz Nachforschungen vor Ort nicht gelungen sei, Beweise für die Betriebsausgabeneigenschaft dieser Gutschrift beizubringen, die Aufwendungen stellten aber Betriebsausgaben dar.

Ergänzend wird festgehalten, dass über die Zahlung an die S. International in Form einer Gutschrift (credit note) abgerechnet wurde und darin der Leistungsinhalt ganz allgemein mit "Credit note for invoices paid by S. International concerning the opening of G. S. (Pty) Ltd", beschrieben wurde.

Irgendwelche Dokumentationen zu diesen Geschehensabläufen liegen nicht vor.

Der Senat hat erwogen:

Hinsichtlich der Berufungspunkte a) und b) wurde dem Berufungsbegehren in der Berufungsvorentscheidung zwar Rechnung getragen, doch gilt ungeachtet des Umstandes, dass die Wirksamkeit der Berufungsvorentscheidung dadurch nicht berührt wird, durch die Einbringung des Vorlageantrages die Berufung von der Einbringung des Antrages an gemäß § 276 Abs. 3 BAO wiederum als unerledigt.

ad a)

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. April 2002 betreffend Umsatzsteuer 1999 wurden der Bw. nachträglich Vorsteuern in Höhe von 13.041,00 S aus dem Betrieb des Kleinbusses Renault Espace gewährt, die zuvor als Betriebsausgaben abgesetzt worden waren. Folglich war der Betrag von 13.041,00 S dem Berufungsbegehren entsprechend gewinnerhöhend zu berücksichtigen.

ad b)

Die Bw. beantragte die Berücksichtigung eines Forschungsfreibetrages nach § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 in Höhe von 3.593.807,00 S.

Die maßgebliche Gesetzesstelle lautet:

.....

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls:

.....

4. Ein Forschungsfreibetrag für Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen, ausgenommen Verwaltungs- oder Vertriebskosten sowie Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Forschungsaufwendungen). Der volkswirtschaftliche Wert der angestrebten oder abgeschlossenen Erfindung ist durch eine Bescheinigung des Bundesministers für wirtschaftliche Angelegenheiten nachzuweisen. Die Bescheinigung ist nicht erforderlich, wenn die Erfindung bereits patentrechtlich geschützt ist. Der Forschungsfreibetrag kann - auch außerbilanzmäßig - innerhalb folgender Höchstbeträge geltend gemacht werden:

a) Der Forschungsfreibetrag beträgt grundsätzlich bis zu 25% der Forschungsaufwendungen

.....

Vom Bundesministerium für Arbeit und Wirtschaft wurden der Bw. für 1999 insgesamt Aufwendungen für volkswirtschaftlich wertvolle Erfindungen in Höhe von 1.694.410,30 € (= 23.315.594,00 S) bescheinigt.

Da der beantragte Forschungsfreibetrag von 3.593.807,00 S darin Deckung findet, war dieser -wie bereits in der Berufungsvorentscheidung erfolgt- zu gewähren.

ad c)

Nach Artikel 12 Abs. 1 DBA Kanada /Einkommensteuer, Vermögensteuer), BGBl Nr.: 77/1981 dürfen Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine in einem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, in dem anderen Staat besteuert werden.

Durch diese Bestimmung ist das Besteuerungsrecht für die von der in Österreich ansässigen Bw. aus Kanada stammenden Lizenzgebühren Österreich zugewiesen.

Gemäß Art. 12 Abs. 2 des DBA Kanada dürfen diese Lizenzgebühren jedoch in Kanada mit höchstens 10% besteuert werden.

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung hinsichtlich dieser 10%-igen Quellensteuer wird über die Anrechnungsmethode reguliert.

Da das Einkommen der Bw. im Jahr 1998 negativ war, konnte eine Anrechnung der kanadischen Quellensteuer für im Jahr 1998 zugeflossene Lizenzeinkünfte in Österreich nicht erfolgen.

Nach Ansicht der Bw. stünde jedoch hinsichtlich der Quellensteuer im Ausmaß von 10% der Lizenzeinkünfte, das sind 35.779,00 S, infolge des negativen Gesamteinkommens im Jahr 1998 ein Anrechnungsvortrag zu.

Die Bw. begründet dies einerseits unter Heranziehung des OECD-Musterabkommens, dem das DBA Österreich-Kanada folgt und unter Hinweis auf verschiedene Literaturmeinungen.

Ein in diesem Zusammenhang zum Abkommen zwischen der Republik Österreich und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (= DBA Japan) ergangenes, den Anrechnungsvortrag ablehnendes

Verwaltungsgerichtshofurteil vom 20.4.1999, 99/14/0012, könne im Gegenstandsfall auf Grund der unterschiedlichen Textierung in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen nicht als Begründung für die Abweisung herangezogen werden.

Vielmehr könne dieses Erkenntnis nur unter dem Aspekt der besonderen Textierung des Art. XIX Abs. 2 DBA Japan erklärt werden.

Die maßgeblichen Artikel über die jeweilige Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung im DBA Japan und dem Abkommen zwischen der Republik Österreich und Kanada zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und zur Verhinderung von Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (= DBA Kanada) lauten:

Artikel XIX Absatz 2 DBA Japan, BGBl.Nr. 127/1963

(2) Österreich darf bei Ermittlung seiner Steuern von Personen, die in Österreich ansässig sind, in die Grundlage, von der diese Steuern erhoben werden, alle Einkünfte einbeziehen, die nach den österreichischen Gesetzen steuerpflichtig sind. Der Betrag der japanischen Steuer, die von der in Österreich ansässigen Person nach den japanischen Gesetzen und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen entweder unmittelbar oder im Abzugsweg von Einkünften, die ihre Quelle in Japan haben und in beiden Vertragsstaaten der Besteuerung unterliegen, erhoben wird, wird jedoch zur Anrechnung auf die österreichische Steuer für diese Einkünfte zugelassen, aber mit einem Betrag, der den Teil der österreichischen Steuer nicht übersteigt, der auf diese Einkünfte (oder das gesamte, der österreichischen Steuer unterliegende Einkommen, wenn dieses niedriger ist) im Verhältnis zum gesamten, der österreichischen Steuer unterliegenden Einkommen entfällt.

Artikel 23 Absatz 2 lit. a DBA Kanada, BGBl.Nr. 77/1981**Vermeidung der Doppelbesteuerung**

(2) In Österreich wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte aus kanadischen Quellen, die nach diesem Abkommen in Kanada besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Kanada gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Kanada besteuert werden dürfen, entfällt.

Offen ist nun die Frage, ob die Bw. die im Verlustjahr 1998 bezahlte kanadische Quellensteuer auf die österreichische Körperschaftsteuer im Veranlagungsjahr 1999 anrechnen kann.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem von der Bw. zitierten Erkenntnis vom 20.4.1999, 99/14/0012, welches sich auf Art. XIX Absatz 2 DBA Japan bezog, den Anrechnungsvortrag nicht zugelassen.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers war im Wesentlichen mit den nunmehrigen

Einwendungen der Bw. vergleichbar.

Der Gerichtshof hat darin Nachstehendes ausgeführt:

"Art. 19 Abs. 2 Satz 2 des DBA Japan stellt darauf ab, dass von den ausländischen Einkünften österreichische Steuer erhoben wird. In Präzisierung dieses Gedankens und nicht, wie dies die Beschwerdeführerin vermeint, in einem systematisch getrennten zweiten Schritt, wird in der genannten Abkommensbestimmung ausgeführt, dass die Anrechnung nur bis zu jenem Betrag erfolgen kann, mit welchem die österreichische Steuer auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Durch die in Klammer gesetzte Wortgruppe "(oder das gesamte, der österreichischen Steuer unterliegende Einkommen, wenn dieses niedriger ist)" wird **zudem** ausdrücklich auf den Fall eingegangen, in dem im Hinblick auf Verluste aus anderen Einkunftsquellen oder aus anderen einkommensmindernden Positionen das Einkommen geringer ist als der Betrag der japanischen Einkünfte; die Anrechnung mit dem Betrag der österreichischen Steuer begrenzt sein soll, die auf das gesamte Einkommen entfällt. Ist nun in jenem Veranlagungsjahr, in welchem die positiven japanischen Einkünfte in das in Österreich zu erfassende Einkommen einfließen, aufgrund von negativen Einkünften oder von anderen einkommensmindernden Positionen das Einkommen so niedrig, dass sich keine österreichische Steuer errechnet, so unterliegen die japanischen Einkünfte keiner österreichischen Besteuerung und kann eine Anrechnung nicht Platz greifen. Ist die Steuerbelastung in Österreich Null, kann **keine** Anrechnung erfolgen (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht II³, 289), und zwar auch nicht in den Folgejahren. Nicht diese, sondern andere Einkünfte werden mit einem positiven Einkommen von Folgejahren erfasst. Der Anrechnung der ausländischen Steuer auf österreichische Steuer von nachfolgenden Veranlagungsjahren steht laut Verwaltungsgerichtshof **zudem** entgegen, dass - wie oben ausgeführt – Art. 19 Abs. 2 DBA Japan ausdrücklich den Fall regelt, bei welchem die japanischen Einkünfte höher sind als das in Österreich zu erfassende Gesamteinkommen. In diesem Fall will das Abkommen die Anrechnung auf den Betrag der gesamten österreichischen Steuer des betreffenden Jahres beschränken. Der von der Beschwerdeführerin vertretene "Anrechnungsvortrag" würde im Übrigen auch zu einer Abhängigkeit der Anrechnung von Zufälligkeiten führen. Wenn das Einkommen niedriger ist als die japanischen Einkünfte, wäre es für die Anrechnung von Bedeutung, ob dieser Umstand auf vortragsfähige oder auf nicht vortragsfähige Verluste zurückzuführen ist, oder ob dieser Umstand allenfalls aus anderen einkommensmindernden Posten (beispielsweise Renten im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) resultiert. Es trifft zu, dass der Zweck von

Doppelbesteuerungsabkommen in der Vermeidung der Doppelbesteuerung gelegen ist. Es liegt aber in der Hand der Abkommensparteien, bis zu welchem Ausmaß sie dieses Ziel verwirklichen wollen. Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich sohin nicht veranlasst, von seiner auch dem hg. Erkenntnis vom 15.4.1997, 93/14/0135, zugrundeliegenden Ansicht abzugehen, wonach die Anrechnung den Betrag der österreichischen Steuer *nicht übersteigen kann, der sich für **jenes Veranlagungsjahr ergibt**, in welchem die ausländischen Einkünfte im Rahmen des Einkommens zu erfassen sind.*"

Die Bw. vermeint nun, dass der Gerichtshof seine Entscheidung auf die in Klammer gesetzte Wortfolge, "oder das gesamte, der österreichischen Steuer unterliegende Einkommen, wenn dieses niedriger ist", in der Bestimmung des Art. XIX Abs. 2 Z 2 DBA Japan gründe.

Dieser Ansicht vertritt auch Nowotny in einem Artikel in SWI 1999, 388, welcher von der Bw. zitiert wurde.

In diesem Artikel führt Nowotny aus, dass die vom Verwaltungsgerichtshof vertretene Einperiodenbetrachtung auf die besondere Wortfolge des DBA Japan, insbesondere auf die in Klammer gesetzte Wortfolge des Art. XIX Abs. 2, welche von Art. 23a Abs. 2 OECD Musterabkommen = OECD-MA) abweiche, zurückzuführen sei.

Nowotny wörtlich:

"Die vom VwGH vertretene Auffassung, daß den Abkommensparteien (Anm: Österreich – Japan) lediglich an der Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Veranlagungszeitraum der Erfassung der ausländischen Einkünfte gelegen war, ist vor diesem Hintergrund somit durchaus vertretbar."

Nowotny erkennt aber offenbar, dass der VwGH in diesem Erkenntnis den Anrechnungsvortrag generell und nicht nur bezogen auf das DBA Japan ablehnte.

Der Verwaltungsgerichtshof stützt seine Entscheidung nämlich nicht auf die in Klammer gesetzte spezielle Textierung "oder das gesamte, der österreichischen Steuer unterliegende Einkommen, wenn dieses niedriger ist", sondern führt diese nur als zusätzliches Argument zur Untermauerung seiner Entscheidung an.

Schuch in SWI 1999, 469, welchen die Bw. ebenfalls zur Bekräftigung ihres Standpunktes zitiert, kritisiert den Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich seiner Entscheidung, 99/14/0012 und vertritt allgemein die Ansicht, dass innerhalb des Anwendungsgebietes des OECD-MA, ein Anrechnungsvortrag jedenfalls zulässig sei.

Aber auch hinsichtlich des DBA Japan, welches vor Aushandlung des ersten OECD-MA abgeschlossen worden war, sei keine andere Auslegungsweise zulässig.

Es sei seines Erachtens auch nicht ersichtlich, warum der VwGH dem genannten Klammerausdruck Bedeutung beimesse.

Der von der Bw. zitierte Artikel von Gassner in SWI 1999, 59, nimmt lediglich Bezug auf die von Schuch in seiner veröffentlichten Dissertation vertretenen Zulässigkeit des Anrechnungsvortrages und sieht darin *eine interessante neue wissenschaftliche Überlegung*.

Die von der Bw. zitierten Abhandlungen sind daher nicht geeignet den Standpunkt der Bw. zu untermauern, welcher sowohl der Judikatur des VwGH als auch der österreichischen Auslegungspraxis widerspricht.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 20.4.1999, 99/14/0012 seine Ablehnung des Verlustvortrages ganz allgemein auf Art. XIX Abs. 2 DBA Japan gestützt, welcher aber *sinngemäß* auch dem Art. 23 B Z 1 OECD-MA entspricht.

Der Gerichtshof bringt in diesem Erkenntnis zum Ausdruck, dass die Anrechnung nur bis zu jenem Betrag erfolgen kann, mit welchem die österreichische Steuer auf die ausländischen Einkünfte entfällt.

Im Falle der österreichischen Steuerbelastung mit Null könne daher keine Anrechnung Platz greifen (Hinweis auf Doralt/Ruppe, Steuerrecht II³, 289), und zwar auch nicht in den Folgejahren. Nicht diese, sondern andere Einkünfte würden mit einem positiven Einkommen von Folgejahren erfasst.

Diese Aussagen des Gerichtshofes unter Bezugnahme auf die von der Lehre vertretenen, nicht nur das DBA Japan betreffende Ansicht der Unzulässigkeit des Anrechnungsvortrages, lassen erkennen, dass der VwGH den Anrechnungsvortrag generell, weil periodenübergreifend, ablehnt.

Inhaltlich bedeutet dies, dass die ausländische Steuer nur auf jenen Teil der österreichischen Steuer angerechnet wird, der auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Fällt in Österreich keine Steuer an, etwa auf Grund negativer Einkünfte, kann ausländische Steuer nicht angerechnet werden.

Der Gerichtshof führt in diesem Erkenntnis bezogen auf das DBA Japan aus, dass **zudem** durch die in Klammer gesetzte Wortgruppe des Art. XIX Abs. 2 DBA Japan ausdrücklich auf

den Fall eingegangen werde, in dem im Hinblick auf Verluste aus anderen Einkunftsquellen oder auf andere einkommensmindernde Positionen das Einkommen geringer ist als der Betrag der japanischen Einkünfte.

Durch die Wortwahl **zudem** zeigt der Gerichtshof aber auf, dass die genannte Wortfolge im Klammerausdruck die Unzulässigkeit des Anrechnungsvortrages nur verdeutliche, der Anrechnungsvortrag aber auch ohne diese Wortfolge im Klammerausdruck unzulässig sei. Ein "Anrechnungsvortrag" würde nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im Übrigen auch zu einer Abhängigkeit der Anrechnung von Zufälligkeiten führen.

Der Zweck von Doppelbesteuerungsabkommen liegt zwar in der Vermeidung von Doppelbesteuerung, die Abkommensparteien legen jedoch fest, bis zu welchem Ausmaß sie dieses Ziel verwirklichen wollen.

Der Verwaltungsgerichtshof sah sich sohin nicht veranlasst von seiner bisherigen Rechtsansicht abzugehen, wonach die Anrechnung den Betrag der österreichischen Steuer nicht übersteigen kann, der sich für jedes Veranlagungsjahr ergibt.

Daraus ist erkennbar, dass der Verwaltungsgerichtshof den Anrechnungsvortrag auch ohne die in Klammer gesetzte Wortfolge des Art XIX Abs. 2 des DBA Japan für nicht zulässig erachtet hätte und dieser Klammerausdruck lediglich eine Präzisierung für eine bestimmte Fallgestaltung darstellt, die ohnehin bereits aus dieser Ankommensbestimmung ableitbar ist, nämlich dass die Anrechnung den Betrag der österreichischen Steuer, der auf die japanischen Einkünfte entfällt, nicht überschreiten darf.

Demnach hat der Verwaltungsgerichtshof nicht, wie die Bw. vermeint, seine Entscheidung einzig auf die spezielle Textierung des DBA Japan gestützt, sondern hat ganz allgemein den Anrechnungsvortrag nicht zugelassen und diese Ansicht zusätzlich auf die in Klammer gesetzte Wortfolge gestützt. Dies ist auch aus der vom Verwaltungsgerichtshof gewählten Wortwahl "zudem" ersichtlich.

Zu diesem Ergebnis kommt auch Schuch in der von der Bw. zitierten Monographie in SWI 1999, 469. Er vertritt darin die Ansicht, dass diesem Klammerausdruck im DBA Japan letztlich gar kein normatives Gewicht zukomme.

Schuch sieht auch in diesem Klammerausdruck gar keinen von Art. 23 B OECD-MA abweichenden normativen Gehalt. Nur wäre seines Erachtens aus Art. 23 B OECD-MA die Zulässigkeit des Anrechnungsvortrages ableitbar.

Entsprechend der Judikatur des VwGH ist diese Auslegung aber nicht zulässig.

Der VwGH hat nämlich im Erkenntnis vom 20. April 1999, 99/14/0012 (unter Verweis auf VwGH vom 15. April 1997, 93/14/0135, welches sich auf das DBA Großbritannien bezog) klar zum Ausdruck gebracht, dass die Anrechnung den Betrag der österreichischen Steuer nicht übersteigen kann, der sich für *jenes Veranlagungsjahr* ergibt, in welchem die ausländischen Einkünfte im Rahmen des Einkommens zu erfassen sind.

Im Berufungsfall waren die der strittigen Quellensteuer zu Grunde liegenden kanadischen Einkünfte im Einkommen des Veranlagungsjahres 1998 zu erfassen und konnte eine Anrechnung auch nur 1998 erfolgen.

Dass das Einkommen 1998 insgesamt negativ war und die Erfassung der kanadischen Einkünfte die Gewinne künftiger Jahre erhöht, kann entsprechend den Ausführungen des VwGH zu keiner anderen Würdigung führen, da ansonsten die Anrechnung zur Abhängigkeit von Zufälligkeiten führen würde.

Im vorliegenden Fall ist für die Frage der Anrechnung Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA Kanada zu berücksichtigen, der, wie auch von der Bw. vorgebracht, dem Art. 23 B OECD-MA folgt:

Art. 23 B OECD-MA lautet:

Absatz 1)

Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, so rechnet der erstgenannte Staat

- a) auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer vom Vermögen entspricht;
- b) auf die vom Vermögen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in dem anderen Vertragsstaat gezahlten Steuer vom Vermögen entspricht.

Der anzurechnenden Betrag darf jedoch in beiden Fällen den Teil, der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen oder Vermögen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die im anderen Staat besteuert werden können oder auf das Vermögen, das dort besteuert werden kann, entfällt.

Absatz 2.)

Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, können gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen einbezogen werden.

Die Bw. geht nun davon aus, dass es das OECD-MA offen ließe, wann im Ansässigkeitsstaat die Anrechnung erfolge.

Laut Z 66 zu Art. 23 des OECD-Kommentars (Einkommensteuer) ist die Lösung in derartigen Fällen jedem Staat überlassen und ist weitgehend vom innerstaatlichen Recht und der Verwaltungspraxis bestimmt.

Nach der österreichischen Auslegungspraxis, welche von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bestätigt wurde, wird die Zulässigkeit des Anrechnungsvortrages abgelehnt. Diese Auslegung wird auch in der Literatur weitgehend vertreten (siehe etwa Loukota, SWI 1991, 139ff, Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III A, § 1 Tz. 13, Wien, Orac, Loseblattsammlung oder die Verweise von Zehetner, SWI 2001, 417, Fußnote 7).

Eine ausdrückliche Anrechnungsvorschrift findet sich im innerstaatlichen österreichischen Steuerrecht nicht. Der maßgebende inländische Abgabenzzeitraum, in dem die Anrechnung durchzuführen ist, bestimmt sich daher nach den allgemeinen innerstaatlichen Einkunftsermittlungsgrundsätzen. Bei der Ermittlung betrieblicher Einkünfte sind die Gewinnermittlungsvorschriften heranzuziehen.

Der maßgebende inländische Veranlagungszeitraum, innerhalb dessen die Anrechnung ausländischer Steuer möglich ist, bestimmt sich danach, wann die ausländischen Einkünfte nach den allgemeinen österreichischen Einkunftsermittlungsvorschriften erzielt wurden (Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, Wien, Linde Verlag, S 46).

Da die dem strittigen Anrechnungsbetrag zu Grunde liegenden Lizenzeinkünfte einen Teil des Gewinnes des Veranlagungsjahres 1998 darstellen, ist die Anrechnung demnach auch in dieser Periode und nicht in der folgenden zu berücksichtigen.

Ist der inländische Verlust höher als der ausländische Gewinn, so ergibt sich insgesamt kein steuerpflichtiges Einkommen im Inland. Durch den Ausgleich reduziert sich ein eventueller

Verlustvortrag. Zwar fällt im Inland keine Steuer an, es kann aber auch die im Ausland gezahlte Steuer nicht angerechnet werden (Djanani, Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wien, Linde Verlag, S 113).

Ist die Steuerbelastung in Österreich Null kann keine Anrechnung erfolgen (siehe auch Doralt/Ruppe, Steuerrecht Bd II⁴, S 323).

Auslandssteuern, die wegen Höchstbetragsüberschreitung im maßgebenden Jahr nicht mehr angerechnet werden können, können auch auf Folgejahre nicht vorgetragen werden.

Auch aus EAS 1150 (Express Answer Service des Bundesministeriums für Finanzen) vom 31.10.1997, SWI 1997, S 532, betreffend den Anwendungsbereich des DBA Italien ist diese Auslegung ableitbar.

Ein Anrechnungsvortrag, wie er von der Bw. gefordert wird, hieße, dass anzurechnende Steuer ausländischer Quellen mit *anderen* Einkünften folgender Jahre verrechnet würde. Dieser Wortsinn kann dem DBA Kanada aber auch bei weiter Auslegung unter Berücksichtigung des Zweckes der Vermeidung von Doppelbesteuerung nicht entnommen werden.

Im Übrigen dürfen bei der Auslegung von Abgabengesetzen (und Doppelbesteuerungsabkommen) Gesichtspunkte der Verwaltungsökonomie nicht außer Betracht bleiben.

Eröffnet nämlich ein Abgabengesetz einen Auslegungsspielraum, der eine verwaltungsaufwendige und eine verwaltungsökonomische Vorgangsweise zulässt, so kann dem Gesetz nicht der Sinn beigemessen werden, dass der Gesetzgeber die verwaltungsaufwendige Lösung wünscht (siehe Loukota, SWI 1991, 139ff).

Die Evidenzierung derartiger Anrechnungsvorträge wäre die verwaltungsaufwendigere Lösung und ist daher der Anrechnungsvortrag auch unter diesem Gesichtspunkt abzulehnen.

Demnach ist auch im Berufungsfall im Anwendungsbereich des DBA Kanada die beantragte Anrechnung von im Jahre 1998 in Kanada entrichteter Quellensteuer in Höhe von ATS 35.779, -- im Jahr 1999 nicht zulässig.

Diese Regelung entspricht dem Prinzip der Periodenbesteuerung im Sinne der Erfassung der im jeweiligen Kalenderjahr manifestierten Leistungsfähigkeit und geht einem - aus dem Inhalt des Abkommens nicht in der von der Bw. gewollten Form ableitbaren - übergeordneten Leistungsfähigkeitsprinzip, welches die totale Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen

innerhalb seiner gesamten Erwerbsphase erfasst, vor (vgl. Doralt-Ruppe, Grundriss Steuerrecht, 3. Aufl. 1986, Band I, Seite 18).

Ziel des gegenständlichen Doppelbesteuerungsabkommens ist die Vermeidung einer Doppelbesteuerung in der betreffenden Veranlagungsperiode. Ist in jenem Veranlagungsjahr, in welchem die positiven ausländischen Einkünfte in das in Österreich zu erfassende Einkommen einfließen, aufgrund von negativen Einkünften oder von anderen einkommensmindernden Positionen das Einkommen so niedrig, dass sich keine österreichische Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ergibt, so unterliegen die ausländischen Einkünfte keiner österreichischen Ertragsbesteuerung, weswegen die erhobene Quellensteuer aus Vorjahren auch nicht angerechnet werden darf.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Berufungsbehörde muss also in ihrer Entscheidung nicht nur über alle jene Punkte absprechen, die der Berufungswerber bekämpfte, sondern sie hat auch in Beachtung der Vorschriften der §§ 114 ff und 280 BAO den angefochtenen Bescheid in allen anderen Belangen auf seine Gesetzmäßigkeit und Richtigkeit einer Prüfung zu unterziehen und deren Ergebnis ihrer Berufsentscheidung zugrunde zu legen. Sie kann daher über das Berufsbegehren hinaus den angefochtenen Bescheid sowohl zugunsten wie auch zu Ungunsten des Bw. abändern.

Bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer 1999 war daher die Feststellung der Betriebsprüfung laut Tz. 29 des Betriebsprüfungsberichtes vom 1. September 2003, wonach die betriebliche Veranlassung von Zahlungen in Höhe von 1.468.005,00 S an die S. International in Südafrika nicht nachgewiesen werden konnte, gewinnerhöhend zu berücksichtigen.

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 jene Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Betriebsausgaben müssen nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden.

Im vorliegenden Fall wurde ein Betrag von 1.468.005,00 S an ein südafrikanisches Unternehmen gezahlt und konnten die dieser Zahlung zu Grunde liegenden Leistungen weder nachgewiesen, noch auf andere Weise konkretisiert bzw. dokumentiert werden.

Im Ansuchen um Fristverlängerung vom 12. Dezember 2003 wurde lediglich bekanntgegeben, dass diese Zahlungen nach dem gegenwärtigen Wissenstand im Zusammenhang mit dem Betrieb einer von den südafrikanischen Behörden nicht genehmigten Außenstelle in Südafrika stünden.

In der nunmehrigen Stellungnahme vom 8. Jänner 2004 teilte die Bw. mit, dass es der Bw. trotz Nachforschungen nicht gelungen sei, weitere Beweise für die Betriebsausgabeneigenschaft dieser Gutschrift beizubringen.

Da die Bw. die betriebliche Veranlassung dieser Zahlungen aber weder nachweisen, noch glaubhaft (die allgemeine Behauptung der Betriebsausgabeneigenschaft dieser Aufwendungen ist dafür wohl nicht ausreichend) machen konnte, war diese, wie bereits vom Betriebsprüfer festgestellt, nicht als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Im Übrigen darf nicht übersehen werden, dass diese Leistungen ins Ausland geflossen sind und entsprechende Ermittlungen der Behörde erschwert bzw. gar nicht möglich sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei Auslandssachverhalten hingewiesen (vergleiche für viele das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31.5.2000, 97/13/0039, siehe auch 14.12.2000, 95/15/0129).

Im Übrigen liegt es primär am Abgabepflichtigen die Betriebsausgabeneigenschaft von Aufwendungen nachzuweisen. Dieser Nachweis ist der Bw. aber mangels jeglicher Dokumentation des der Zahlung zu Grunde liegenden Geschehens nicht gelungen.

Der Betrag von 1,468.005,00 S war daher bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer 1999 gewinnerhöhend zu berücksichtigen.

Da Gründe für die Vorläufigkeit des angefochtenen Bescheides nicht erkennbar sind, war die Festsetzung der Körperschaftsteuer 1999 gemäß § 200 BAO für endgültig zu erklären.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, 4. Februar 2004